



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

<b>Processo nº</b>	19515.721533/2012-07
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1302-001.620 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	3 de fevereiro de 2015
<b>Matéria</b>	IRPJ e CSLL
<b>Recorrente</b>	DURATEX S.A. (NA QUALIDADE DE INCORPORADORA DE DURATEX S.A., CNPJ Nº 61.194.080/000158)
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2007, 2008

RECURSO DE OFÍCIO. IN SRF Nº 267/2002. INAPLICÁVEL.

Tem força vinculante para este Colegiado as conclusões do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2623/2008, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, em razão do disposto no art. 13 combinado com o art. 42 da Lei Complementar nº 73/93.

Com base no PGFN/CRJ/Nº 2623/2008, este Colegiado está obrigado a afastar a aplicação da Instrução Normativa SRF nº 267/ 2002.

RECURSO VOLUNTÁRIO.

O Decreto nº 5/91 apenas trouxe uma forma alternativa de se chegar ao *desideratum* da Lei por ele regulamentada, razão pela qual nem o Decreto é ilegal nem a contribuinte estava impedida de optar pelo aproveitamento do incentivo fiscal do PAT na forma como previsto no art. 1º da Lei 6.321/76.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2007, 2008

RECURSO DE OFÍCIO. PAT. EXCLUSÃO INDEVIDA

Os documentos acostados aos autos não demonstram que houve exclusão indevida do lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, nos anos-calendário de 2007 e 2008, a título de despesas com o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, razão pela deve ser cancelado o lançamento nesse item.

RECURSO VOLUNTÁRIO. CSLL. ADTs BRASIL-ESPAÑHA E BRASIL-ÁUSTRIA. INAPLICÁVEIS.

Nada impede que a CSLL passe a ser incluída no rol dos tributos visados nos ADTs em tela, mas, para tanto, há necessidade que o Estado Brasileiro

notifique o outro país signatário, pois os ADTs celebrados anteriormente à instituição da CSLL não poderiam lhe ser aplicados automaticamente, sem que as partes anuíssem com tal inclusão da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso de ofício, sendo que o Conselheiro Márcio Frizzo acompanhou o Relator pelas conclusões; e, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado, vencidos os Conselheiros Guilherme Pollastri, Márcio Frizzo e Hélio Araújo, que davam provimento integral.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto, Waldir Rocha, Eduardo Andrade, Guilherme Pollastri, Márcio Frizzo e Hélio Araújo.

## Relatório

Versa o presente processo sobre recursos de ofício e voluntário, interpostos em face do Acórdão nº 1649.501 da 7ª Turma da DRJ/SP1, cuja ementa assim dispõe:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**

Ano-calendário: 2007, 2008

PAT. Limite de custo por refeição.

De acordo com o Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional PGFN nº 13 de 01/12/2008, e os preceitos do art. 19, II, §5º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, devem ser cancelados os lançamentos fundados na inobservância aos valores máximos para refeições, oferecidas no âmbito do Programa de Alimentação do Trabalhador, fixados através da Portaria Interministerial MTB/MF/MS nº 326/77, da Instrução Normativa SRF nº 143/86, e posteriormente, da Instrução Normativa SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002. PAT. Exclusão do Lucro Líquido versus Dedução do Imposto Devido.

Mantém-se a exigência do adicional do IRPJ, por haver a contribuinte descumprido as determinações regulamentares quanto à forma de fruição do benefício, que deveria ter sido efetivada mediante dedução do IRPJ devido, e não de exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real, o que afetou indevidamente a base de cálculo do adicional.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL**

Ano-calendário: 2007, 2008

Tratados Internacionais para Evitar a Bitributação. Aplicabilidade à CSLL. Para serem aplicadas à CSLL, as regras decorrentes dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Imposto sobre a Renda devem conter previsão expressa em seu texto.

PAT. Exclusão Indevida. Falta de Comprovação.

Cancela-se a exigência diante da falta de suporte documental nos autos para a acusação de exclusão indevida da base de cálculo da CSLL das despesas incorridas no âmbito do PAT.

**Impugnação Procedente em Parte**  
**Crédito Tributário Mantido em Parte**

Para melhor compreensão das questão de fato e de direito, ora em julgamento, transcrevo os seguintes trechos do relatório do acórdão recorrido:

“Trata-se de autos de infração à legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas –IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, lavrados em 05/07/2012, pela Delegacia de Fiscalização – DEFIS de São Paulo/SP, para constituir o crédito tributário no total de R\$ 17.439.221,43 (incluídos o principal, a multa de ofício de 75% e os juros de mora devidos até a data da lavratura), tendo em conta as irregularidades apuradas, nos anos-calendário 2007 e 2008, descritas no Termo de Constatação de fls. 3198/3208, parte integrante da peça acusatória.

Segundo a fiscalização, a contribuinte seria sucessora por incorporação da Duratex S.A., CNPJ nº 61.194.080/000158, empresa sujeita ao presente procedimento de fiscalização, no qual foi apurado que a incorporada mantinha aplicações financeiras em títulos no exterior, das quais teria recebido rendimentos de juros contabilizados na conta contábil de receita 3510105 – Juros Contratuais – ME, nos anos-calendário de 2007 e 2008, respectivamente, de R\$ 21.682.347,93 e R\$ 31.141.307,54. Entretanto, tais receitas teriam sido excluídas do Lucro Líquido, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, conforme registros do Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur.

Intimada a apresentar os documentos e esclarecimentos acerca das operações, a fiscalizada assim se pronunciou:

*De modo a diversificar o portfólio de investimentos da Companhia e de acordo com sua política de gestão financeira e de riscos, a Duratex S.A. investiu, a partir do final do ano de 2006, em títulos no exterior, como listado abaixo:*

Título	Aplicação	Vencimento	Valor US\$
Títulos Austríacos	21/11/2006	21/05/2007	100.000.000,00
Títulos Austríacos	21/05/2007	21/11/2007	110.000.000,00
Título ICO* (...) Espanha	21/11/2007	17/11/2008	110.000.000,00

Títulos Austríacos	15/10/2007	19/12/2008	55.000.000,00
Título ICO (...) Espanha	14/04/2008	14/04/2009	25.000.000,00
Títulos Valencianos(**) Espanha	08/04/2008	08/04/2009	57.340.000,00

Segundo o autor do feito, as receitas auferidas em razão dessas aplicações financeiras referir-se-iam a juros recebidos em razão de títulos de emissão de governos estrangeiros, ou de entidades a eles ligadas. A sucessora teria apresentado extratos e prospectos das operações em língua inglesa, assim como traduções juramentadas relativas a alguns desses documentos. Toda documentação apresentada teria sido juntada aos presentes autos.

Na análise das operações, a fiscalização afirmou que as operações foram efetuadas mediante a remessa de recursos ao exterior (em geral para Londres), com fechamento de câmbio, praça na qual procedeu à aquisição dos títulos da dívida emitidos pelos governos estrangeiros (ou entidades a eles ligadas), com rentabilidade, em geral, fixada em moeda brasileira (reais), e juros atrelados à taxa de juros brasileira do tipo certificados de depósito interbancário (CDI). Esses títulos deram origem ao recebimento de juros às taxas fixadas e, nas datas de vencimento, os recursos foram reaplicados em novos títulos, ou reingressaram no Brasil, mediante fechamento de câmbio.

A incorporadora explicou que a exclusão dos rendimentos na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL foi feita em razão de se tratar de receitas não tributáveis, por disposição dos acordos internacionais para evitar dupla tributação, celebrados entre Brasil e Áustria, e Brasil e Espanha.

(...)

Com base nos preceitos convencionais acima, a fiscalização concluiu que os juros da dívida pública dos títulos e debêntures pagos por um Estado, por uma agência ou empresa de propriedade desse Estado, deve ser tributado pelo imposto de renda somente no Estado de origem do rendimento. Todavia, tais preceitos não se aplicam à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, que tem natureza diversa. Ademais, como tais tratados teriam entrado em vigor em 1976, e a CSLL teria sido instituída apenas em 1989, a não incidência prevista nos tratados não poderia se aplicar a uma contribuição que sequer fazia parte do ordenamento jurídico quando da assinatura das convenções, e também por não ter sido formalmente providenciada a extensão dos efeitos das normas convencionais à CSLL.

(...)

Diante da exclusão efetuada pela empresa na determinação da base de cálculo da CSLL, a fiscalização procedeu então à adição de ofício dos

rendimentos oriundos de títulos auferidos no exterior durante os anos-calendário de 2007 e 2008, contabilizados na conta contábil 3510105 – Juros Contratuais – ME, nos seguintes valores: (i) R\$ 21.682.347,93, no ano-calendário 2007; e (ii) R\$ 31.141.307,54, no anocalendário de 2008.

A outra infração refere-se à dedução do Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.

Nos anos-calendário de 2007 e 2008, a empresa teria excluído do lucro líquido, para determinação do lucro real, os valores correspondentes às despesas com fornecimento de alimentação, conforme descritivo do programa apresentado pela contribuinte e juntado ao processo, tendo observado os procedimentos previstos na Lei nº 6.321, de 1976.

Segundo a fiscalização, o procedimento mais adequado teria sido registrar uma dedução do imposto a pagar. Entretanto, o erro formal não teria tido consequências práticas se não houvesse redução indevida do imposto pago, mas a fiscalizada esclareceu não ter respeitado o limite de R\$ 1,99 de valor individual por refeição, estabelecido pela Instrução Normativa SRF nº 16, de 1992, posteriormente substituída pela Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002.

(...)

Com base nos elementos fáticos acima, assim procedeu a fiscalização:

Sendo assim, procede-se o lançamento de ofício do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, e do reflexo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, sobre a exclusão indevida do Lucro Real a título de Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT (Valor Excluído do LR conforme tabela acima). Tendo em vista a incorreção do procedimento de exclusão do Lucro Real adotado pelo contribuinte, procede-se o lançamento de ofício dos tributos sobre toda a base de cálculo relativa ao PAT excluída pelo contribuinte.

(...)”

Pelas mesmas razões, transcrevo os seguintes trechos do voto condutor do acórdão recorrido:

“Convém reconhecer que o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, apesar de se distinguirem pela destinação, são tributos que têm a mesma natureza jurídica, tanto que alguns acordos internacionais, para evitar a dupla tributação em matéria de Imposto sobre a Renda, prevêem expressamente a sua aplicabilidade também à CSLL. Caso não se tratasse de tributo sobre a renda, essa previsão seria estranha ao objeto dos referidos tratados.

(...)

No caso em apreço, discute-se a aplicação à CSLL de duas Convenções destinadas a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital: (i) a celebrada entre o Brasil e a Áustria, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 95, de 10 de novembro de 1975, e promulgada pelo Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976 (DOU de 23/7/1976); e (ii) a celebrada entre o Brasil e a Espanha, aprovada pelo

Decreto Legislativo nº 62, de 7 de agosto de 1975, e promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 2 de Janeiro de 1976 (DOU de 05.01.1976).

Note-se que ambas as Convenções foram celebradas antes da instituição da CSLL pela Lei nº 7.689, de 15/12/1988, e assim dispuseram sobre os impostos visados:

*Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976 DOU de 23/7/1973  
Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital BrasilAustria*

#### *ARTIGO 2 Impostos visados pela Convenção*

*1. Os impostos atuais aos quais se aplica a presente Convenção são:*

*a) no caso do Brasil: o imposto de renda, com exclusão das incidências sobre remessas excedentes e atividades de menor importância (doravante referido como “imposto brasileiro”);*

*(...)*

*2. Esta Convenção também será aplicável a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente introduzidos, seja em adição aos impostos já existentes, ou em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão mutuamente de qualquer modificação que tenha ocorrido em suas respectivas legislações tributárias, especialmente no que se refere ao Artigo 23, parágrafo 7.*

*Decreto nº 76.975, de 2 de Janeiro de 1976 DOU de 5.1.1976  
Promulga a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Previne a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil/Espanha*

#### *ARTIGO 2 Impostos visados*

*1. A presente Convenção se aplica aos impostos sobre a renda exigidos por um dos Estados Contratantes, qualquer que seja o sistema usado para a sua exação.*

*2. Consideram-se impostos sobre a renda aqueles que incidem sobre a totalidade da renda ou sobre parte da mesma, inclusive os impostos provenientes da alienação de bens móveis ou imóveis, os impostos sobre o montante dos salários pagos pela empresa (não se incluindo as cotas de Previdência Social), assim como os impostos sobre as mais-valias.*

*3. Os impostos atuais aos quais se aplica a presente Convenção são:*

*a) no Brasil: O Imposto de renda com exclusão das incidências sobre remessas excedentes e atividades de menor importância (doravante referido como “imposto brasileiro”);*

*(...)*

*4. Esta Convenção também será aplicável a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente criados seja em adição aos impostos já existentes, seja em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão de qualquer modificação*

*significativa que tenha sido introduzida em suas respectivas legislações fiscais.*

Entretanto, nos casos em que o Estado Brasileiro teve a intenção de estender os preceitos convencionais à CSLL, a exemplo das Convenções para Evitar a Dupla Tributação, celebradas com Portugal (Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001) e com a Bélgica (Decreto nº 6.332, de 28 de dezembro de 2007), foram feitas previsões expressas em seus Protocolos:

(...)

Diante disso, entende-se que, para serem aplicadas à CSLL, as regras decorrentes dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda devem conter previsão expressa em seu texto.

(...)

Embora o Brasil não seja país membro, vários tratados por ele firmados com vistas a evitar a dupla tributação da renda seguiram o Modelo de Convenção da OCDE. E, periodicamente, esta Organização publica os comentários à Convenção Modelo, inclusive com o acréscimo de observações de vários países não-membros, em reconhecimento da influência crescente da Convenção Modelo fora dos países da OCDE.

O texto da Convenção Modelo da OCDE pouco difere dos Acordos acima reproduzidos:

*1) Convenção Modelo da OCDE:*

*ARTIGO 2 IMPOSTOS ABRANGIDOS*

*1. Esta Convenção se aplica a impostos sobre o rendimento e o capital exigíveis por um Estado Contratante suas subdivisões políticas ou autoridades locais, independentemente da maneira pela qual sejam exigíveis.*

*2. Serão considerados impostos sobre o rendimento e o capital todos os impostos exigíveis sobre a totalidade do rendimento, a totalidade do capital ou sobre componentes de rendimento ou de capital, incluindo impostos sobre ganhos provenientes da alienação de bens móveis ou imóveis, impostos sobre o montante de salários pagos por empresas, bem como impostos sobre as maisvalias.*

(...)

*4. A Convenção também se aplica a quaisquer impostos de natureza idêntica ou substancialmente similares que forem estabelecidos posteriormente à data de assinatura da Convenção seja em adição, seja em substituição aos impostos existentes. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão acerca de qualquer alteração significativa que tenha sido introduzida em suas respectivas legislações tributárias. (negrejouse)*

Reproduzindo a posição do Brasil sobre o Artigo 2 (Impostos Abrangidos) e Respectivo Comentário, Parágrafo 2, referida Organização assim fez constar:

*6. O Brasil deseja utilizar, em suas convenções, definição de imposto de renda que esteja de acordo com a sua legislação constitucional. Dessa forma, reserva-se o direito de não incluir o parágrafo 2 em suas convenções.*

Significa dizer que o alcance das convenções firmadas pelo Brasil, no que tange à tributação incidente sobre a renda, está limitado pela definição constitucional do imposto de renda, âmbito, no qual, não é possível estabelecer a identidade ou similaridade entre o IRPJ e a CSLL.

(...)

Diferentemente dos impostos que se configuram como receitas tributárias não vinculadas, as contribuições para a seguridade social, entre as quais se inclui a CSLL, são receitas tributárias vinculadas ao custeio do sistema de seguridade social (saúde, previdência e assistência social), e mais: (i) são informadas pelo princípio da solidariedade; (ii) têm regras próprias de imunidade e de isenção tributárias; (iii) podem ter alíquotas ou base de cálculo diferenciadas em razão da atividade exercida; (iv) podem ser não cumulativas; e (v) têm limitados, constitucional e legalmente, os valores passíveis de concessão de remissão ou anistia.

(...)

Sob esta ótica, não subsiste a substancial semelhança entre o IRPJ e a CSLL, necessária para estender à CSLL o alcance dos Acordos firmados entre Brasil e Áustria, e Brasil e Espanha, na medida em que o Congresso Nacional, ao chancelar referidos acordos, concordou com a redução da base arrecadatória da União, mas não se pode inferir que tenha também dispensado a fonte de custeio da Seguridade Social, somente posteriormente constituída.

(...)

Após a criação da CSLL, indispensável se configura a produção de aditivo ao acordo internacional, devidamente submetido ao Congresso Nacional, para que possa ser validamente afastada a incidência da referida contribuição, com base nos preceitos convencionais.

Diante disso, adota-se o entendimento de que tais Protocolos têm natureza modificativa das disposições da própria convenção, para ampliar ou restringir o seu conteúdo, e não meramente interpretativa, para exteriorizar o entendimento dos países contratantes sobre a aplicação de regras da convenção.

Acrescente-se que, mesmo após a instituição da CSLL, pela Lei nº 7.689, de 1988, o Brasil assinou diversos acordos bilaterais para evitar a dupla tributação (África do Sul, de 2006; Chile, de 2003; China, de 1993; Coréia, de 1991; Filipinas, de 1991; Finlândia, de 1998; Hungria, de 1991; Índia, de 1992; Israel, de 2005; México, de 2006; Países Baixos, de 1991; Peru, de 2009; República Tcheca e Eslovaca, de 1991; e Ucrânia, de 2006)<sup>2</sup>, que seguem a Convenção Modelo da OCDE, em

que, no artigo 2º dos respectivos Decretos de promulgação, consta que, no caso do Brasil, a convenção se aplica apenas ao imposto de renda, sem qualquer referência à CSLL.

(...)

Ausente previsão expressa que exclua a incidência tributária, deve subsistir a exigência de CSLL sobre rendimentos relativos a juros provenientes de títulos da dívida pública dos Governos da Áustria e da Espanha.

Da glosa da exclusão do PAT

Tem razão a Impugnante, quanto à existência de Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional PGFN nº 13 de 01/12/2008 (DOU de 11/12/2008) de seguinte teor:

(...)

O PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, **tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2623/2008, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda**, conforme despacho publicado no DOU de 8/12/2008, DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

*“nas ações judiciais que discutam a legalidade da fixação de valores máximos para refeições oferecidas no âmbito do Programa de Alimentação do Trabalhador, através da Portaria Interministerial MTB/MF/MS nº 326/77 e da Instrução Normativa SRF nº 143/86, para fins de cálculo do incentivo fiscal previsto na Lei nº 6.321/76”.*

(...)

Por conta das disposições do art. 19, II, §5º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, com as alterações da legislação superveniente, as unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil devem reproduzir, em suas decisões sobre as matérias objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias.

(...)

As disposições da Portaria Interministerial MTB/MF/MS nº 326/77 e da Instrução Normativa SRF nº 143/86 vão abaixo reproduzidas:

*Port. Intermin. MTB/MF/MS 326/77 - Port. Intermin. - Portaria Interministerial MINISTROS DE ESTADO DO TRABALHO, DA FAZENDA E DA SAÚDE nº 326 de 07.07.1977 D.O.U.: 13.07.1977  
Obs.: Ret. DOU de 26.07.1977*

(...)

*Podem ser aprovados programas de alimentação ao trabalhador em que o preço das refeições, até 31 de dezembro de 1977, seja superior a Cr\$ 25,00 (vinte e cinco cruzeiros), desde que o incentivo fiscal a ser deduzido do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas, nos termos do artigo 1º do Decreto nº 78.676, de 8 de novembro de 1976, não exceda de Cr\$ 6,00 (seis cruzeiros) por refeição.*

*INSTRUÇÃO NORMATIVA SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL – SRF nº 143 de 30.12.1986 (D.O.U.: 31.12.1986)*

(...)

*Para efeito de utilização do incentivo fiscal de que trata a Lei nº 6.321, de 20 de abril de 1976, regulamentada pelo Decreto nº 78.676, de 08 de novembro de 1976 o custo máximo da refeição previsto na Portaria Interministerial nº 326, de 07 de julho de 1977 será de Cz\$ 52,00 (cinquenta e dois cruzados) durante o período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 1987, devendo o valor do incentivo fiscal por refeição, dedutível do imposto de renda devido, ser calculado mediante a aplicação da alíquota efetiva do imposto sobre a base de Cz\$ 41,60 (quarenta e um cruzados e sessenta centavos).*

O Ato Declaratório PGFN nº 13 de 01/12/2008, foi editado com base no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2623/2008, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda (conforme despacho publicado no DOU de 08/12/2008), que se transcreve abaixo:

(...)

*19. Assim, presentes os pressupostos estabelecidos pelo art. 19, II, da Lei nº 10.522, de 19.07.2002, c/c o art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10.10.97, recomenda-se sejam autorizadas pelo Senhor ProcuradorGeral da Fazenda Nacional a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, nas ações judiciais que discutam a legalidade da fixação de valores máximos para refeições oferecidas no âmbito do PAT, através da Portaria Interministerial MTB/MF/MS nº 326/77 e da Instrução Normativa SRF nº 143/86, para fins de cálculo do incentivo fiscal previsto na Lei nº 6.321/76.*

O problema é que a autuação incidiu sobre a inobservância do limite de R\$ 1,99 de valor individual por refeição, não com base na Portaria Interministerial MTB/MF/MS nº 326/77 e na Instrução Normativa SRF nº 143/86, mas na Instrução Normativa SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002, verbis:

(...)

*§ 2º O benefício fica limitado ao valor da aplicação da alíquota do imposto sobre o resultado da multiplicação do número de refeições fornecidas no período de apuração pelo valor de R\$ 1,99 (um real e noventa e nove centavos), correspondente a oitenta por cento do custo máximo da refeição de R\$ 2,49 (dois reais e quarenta e nove centavos).*

(...)

Resta perquirir se o Ato Declaratório PGFN nº 13 de 2008 respalda a adoção do mesmo entendimento, haja vista que as limitações dos custos máximos para cada refeição individual oferecida pelo PAT Programa de Alimentação do Trabalhador foram agora impostas por ato normativo distinto daqueles referidos no AD.

Nesse aspecto, ressalte-se que não foi formalizada qualquer alteração na Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, que instituiu o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, para dar respaldo aos limites dos custos das refeições individuais, agora instituídos pela Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002. É a seguinte a redação das disposições atualmente em vigor:

(...)

De notar também que o limite de custo máximo por refeição não se encontra fixado, nem no Decreto nº 5, de 1991, que regulamentou a Lei nº 6.321, de 1976, nem no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que consolidou as normas tributárias do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

(...)

Pondere-se ainda que a jurisprudência do STJ não se alterou quanto à ilegalidade dos limites agora estabelecidos pela Instrução Normativa SRF nº 267/2002:

(...)

Diante de tais suportes fáticos e jurídicos, entende-se aplicável ao caso, o Ato Declaratório PGFN nº 13 de 01/12/2008, e com supedâneo no art. 19, II, §5º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, afastar a exigência constituída por conta da inobservância do limite individual do custo por refeição de R\$ 1,99, fixado pela Instrução Normativa nº 267, de 2002, devido à pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça de que a fixação dos valores máximos das refeições através de portaria e instrução normativa viola o princípio da hierarquia das normas, eis que extrapolam o poder regulamentar.

Entretanto, com relação propriamente ao procedimento de exclusão do lucro líquido para fins de apuração do lucro real das despesas com o PAT, é procedente a exigência fiscal, na medida em que inobservada a forma pela qual o incentivo deveria ser usufruído, qual seja, mediante a dedução do IRPJ devido.

Nesse aspecto, apesar de as disposições legais se referirem à dedução, do lucro tributável para fins de imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período base, em programas de alimentação do trabalhador, foi mencionado que tal se faria na forma em que dispusesse o Regulamento (art. 1º da Lei nº 6.321, de 1976).

Para que fosse possível operacionalizar o cálculo do limite legal sobre o lucro tributável (art. 1º, §1º da Lei nº 6.321, de 1976), o benefício foi

implementado no Decreto nº 5, de 1991, como dedução do IRPJ devido, conforme abaixo:

(...)

*§ 2º A dedução do Imposto de Renda estará limitada a 5% (cinco por cento) do imposto devido em cada exercício, podendo o eventual excesso ser transferido para dedução nos 2 (dois) exercícios subsequentes. (Redação dada pelo Decreto nº 349, de 1991)*

Os arts. 5º e 6º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, procederam a alterações nos limites da dedução da seguinte forma:

*Art. 5º A dedução do imposto de renda relativa aos incentivos fiscais previstos no art. 1º da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, no art. 26 da Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991, e no inciso I do art. 4º da Lei nº 8.661, de 1993, não poderá exceder, quando considerados isoladamente, a quatro por cento do imposto de renda devido, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995.*

(...)

Desta forma, deve ser validada a glosa da exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, com a admissão da dedução abaixo demonstrada:

IRPJ						
PAT	Valor Infração	Aliquota 15%	Adicional 10%	IRPJ Apurado	Dedução PAT	IRPJ Devido
12/07	6.368.374,47	955.256,17	636.837,45	1.592.093,62	955.256,17	636.837,45
12/08	6.205.307,14	930.796,07	620.530,71	1.551.326,79	930.796,07	620.530,71
Total						1.257.368,16

(...)

Com relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, na documentação que instrui os autos, não se confirma a acusação fiscal de exclusão indevida do lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, nos anos-calendário de 2007 e 2008, dos valores respectivamente de R\$ 6.368.374,47 e R\$ 6.205.307,14, a título de despesas com o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.”.

A recorrente, científicada do Acórdão nº 1649.501 em 16/11/2013 (Termo a fls. 3.356), interpôs, em 09/12/2013, recurso voluntário (doc. a fls. 3357 e segs.), no qual alega as seguintes razões de defesa:

#### I – Quanto à aplicação dos ADTs à CSLL:

a) que a recorrente está sujeita no Brasil à tributação sobre a renda (lucros) pelo IRPJ e pela CSLL;

b) que, nos termos do art. 2º da Convenção Modelo da OCDE, os ADTs se aplicam aos tributos incidentes sobre a renda, independentemente do sistema usado para a sua cobrança, seja sobre a totalidade da renda, seja sobre parte dela. Ademais, estão incluídos, também, em sua abrangência, os tributos semelhantes ou idênticos que forem criados após a data de assinatura do TDT, seja em adição aos já existentes, seja em sua substituição;

c) que tanto a intenção do estado foi abranger todos os tributos incidentes sobre a renda, que expressamente previu sua abrangência aos demais tributos que futuramente fossem instituídos com as mesmas semelhanças ou identidades;

d) que, em relação aos tributos considerados “idênticos ou substancialmente semelhantes” conclui-se no sentido de que suas hipóteses de incidência devem ser idênticas ou substancialmente semelhantes (art. 4º do CTN), de maneira que eles possuam a mesma natureza jurídica e, aqui, frise-se, os próprios julgadores reconheciam que o IRPJ e a CSLL tem a mesma natureza jurídica;

e) que os argumentos de maior peso utilizados pelos julgadores referem-se à destinação do tributo, sendo certo que a destinação é indiferente ao conceito de renda;

f) que ressalte-se que as Convenções que foram aditadas por Protocolos, para se incluir a CSLL, simplesmente esclareceram, isto é, interpretaram que nos impostos visados no art. 2º da Convenção está compreendida a CSLL;

g) que em todos os ADT, o que o Estado Brasileiro buscava foi abranger os impostos brasileiros incidentes sobre a renda, que à época era o IRPJ, mas que atualmente, abrange também a CSLL, independentemente de constar expressamente nas Convenções a sua extensão à CSLL;

h) que a recorrente entende que conceitualmente as Convenções já se aplicam à CSLL, sendo desnecessário qualquer aditamento, até porque, fazer qualquer alteração no texto de um Tratado Internacional depende de um processo envolvendo os dois países, aprovavão pelos dois parlamentos, e, para tanto, é necessário demonstrar a real necessidade dessa alteração, o que não se vê no caso em tela, haja vista ser evidente que à CSLL se estendem as regras convencionadas;

i) que, ademais, tanto a Áustria como a Espanha consideram os pagamentos de IRPJ e CSLL como um único imposto incidente sobre a renda que os contribuintes desses países, quando se sujeitam à incidência dos referidos tributos no Brasil (por retenção na fonte), não os pagam em seus respectivos países, com fundamentos nas próprias convenções para evitar a dupla tributação, então, como pode o fisco brasileiro dar interpretação aos ADTs de forma diferente em relação à interpretação que lhes é dada pelos órgãos fiscais da Espanha e da Áustria?;

j) que a interpretação literal fere a reciprocidade de tratamento entre os Estados signatários, na medida em que um Estado estaria cumprindo as regras acordadas, enquanto o outro estaria driblando o que foi pactuado;

## II – Do PAT

a) que a decisão da DRJ/SP1 está desconformidade com as determinações da Lei 6.321/76 que autorizam o contribuinte a deduzir em dobro do seu Lucro Tributável todos os gastos incorridos em PAT, observando apenas o limite de 4% do Lucro Líquido Tributável;

b) que o fato de o art. 1º da Lei 6321/76 dispor que tal dedução se faria na forma em que dispusesse o regulamento, não significa que se possa contrariar a lei;

c) que nada fez a recorrente que excluir do seu lucro tributável as despesas com o PAT em dobro;

d) que, embora a recorrente tenha utilizado o critério previsto na Lei (exclusão em dobro das despesas com PAT do lucro Tributável), e não no regulamento, em

momento algum foi extrapolado o limite de dedução de 4% do IR, cumprindo-se, portanto, as deduções regulamentadas, em conformidade com a Lei;

e) que, apesar de a legislação que trata da matéria, ao prever a criação do adicional do IR, dispor que do mesmo não seria permitida qualquer dedução, fato é que a recorrente não efetuou qualquer dedução do adicional do IR, mas, sim, deu o tratamento legal à apuração do incentivo nos estritos mandamentos legais;

f) que merece ser reformada a decisão da DRJ/SP1, para que seja cancelada a autuação, mantendo-se a exclusão das despesas com o custeio do PAT do Lucro Real (Lucro Tributável), da forma como feito pela recorrente.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

### DO RECURSO DE OFÍCIO

O crédito cancelado supera o limite de alçada, razão pela qual conheço do recurso de ofício.

Inicialmente, ressalte-se que tem força vinculante para este Colegiado as conclusões do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2623/2008, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, em razão do disposto no art. 13 combinado com o art. 42 da Lei Complementar nº 73/93, *in verbis*:

Art. 13 - A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional desempenha as atividades de consultoria e assessoramento jurídicos no âmbito do Ministério da Fazenda e seus órgãos autônomos e entes tutelados.

.....  
Art. 42. Os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas.

Por sua vez, a inteligência do referido Parecer é no sentido do que vinha sendo decidido no Superior Tribunal de Justiça, ou seja, que é ilegal a fixação de valores máximos para refeições oferecidas no âmbito do PAT, através de ato infralegal. Assim, não resta dúvida que, com base no PGFN/CRJ/Nº 2623/2008, este Colegiado está obrigado a afastar a aplicação da Instrução Normativa SRF nº 267/ 2002.

Da mesma forma, não há reparo a ser feito na decisão recorrida, no ponto em que cancelou o auto de infração da CSLL a fls. 3226, pois as Fichas 17 das DIPJs dos AC 2007 e 2008, a fls. 3294 e 3296, provam que não houve exclusão indevida do lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, nos anos-calendário de 2007 e 2008, dos valores respectivamente de R\$ 6.368.374,47 e R\$ 6.205.307,14, a título de despesas com o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.

Isto posto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

## DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo e foi subscrito por mandatário com poderes para tal, conforme procuração a fls. 3276, razão pela qual dele conheço.

### I - Do PAT – Exclusão do LL ou Dedução do IRPJ

Ensina Karl Larenz (*in Metodologia da Ciência do Direito*, 4<sup>a</sup> ed. p. 439/440) que *interpretar é uma atividade de mediação, pela qual o intérprete traz à compreensão o sentido de um texto que se lhe torna problemático*, sendo a missão da interpretação da Lei acabar com a contradição entre as normas, responder a questões sobre concurso de normas e concursos de regulações e delimitar, uma face às outras, as esferas de regulação, sempre que seja exigível.

No presente caso, temos uma situação em que a Lei 6.321/76 expressamente autorizou, no seu art 1º, as pessoas jurídicas **a deduzir, do lucro tributável para fins do imposto sobre a renda o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período base, em PAT, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho na forma em que dispuser o Regulamento desta Lei.**

Ora, essa mesma Lei, no seu art. 4º, dispõe que o Poder Executivo iria regulamentá-la, sendo que, com base em tal determinação, foi editado o Decreto nº 5, de 1991, o qual, no seu art. 1º, assim dispõe:

“Art. 1º A pessoa jurídica poderá deduzir, do Imposto de Renda devido, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do Imposto de Renda sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, em Programas de Alimentação do Trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social - MTPS, nos termos deste regulamento.”.

Note-se que o exegeta poderia, diante de tal quadro normativo, percorrer três caminhos diferentes: primeiro, afastar a aplicação do Decreto por estar em conflito com a Lei regulamentada; segundo, aplicar tão-somente o disposto no art. 1º do Decreto, por entender que é uma interpretação razoável da Lei regulamentada; e, em terceiro, aceitar que o Decreto apenas trouxe uma forma alternativa de se chegar ao *desideratum* da Lei regulamentada, ou seja, apenas uma outra forma de o contribuinte usufruir do incentivo fiscal em tela. Nos dois primeiros caminhos, tornamos letra morta a Lei ou o Decreto, o que não é da boa exegese, pois o intérprete deve sempre preferir a *inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade*. Nesse sentido, verifique-se que o Decreto 5/91 não é imperativo, não determina que seja apenas daquela forma que o incentivo pode ser usufruído.

Assim, entendo que a recorrente podia optar pelo aproveitamento do incentivo fiscal do PAT na forma como previsto no art. 1º da Lei 6.321/76.

Por essas razões, voto por dar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

### II – Aplicação dos ADTs Brasi-Áustria e Brasil-Espanha

De fato é razoável a dúvida se a CSLL não estaria sujeita às normas de ADTs

Documento assinado digitalmente conforme M.º 12.280-2 de 24/02/2015  
Autenticado digitalmente em 13/02/2015 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 13/02/2015 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 13/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

seguinte dispositivo neles constante:

Brasil-Espanha

Artigo 2

4. Esta Convenção também será aplicável a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que foram posteriormente criados seja em adição aos impostos já existentes, seja em sua substituição. **As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão de qualquer modificação significativa que tenha sido introduzida em suas respectivas legislações fiscais.**

Brasil-Áustria

Artigo 2

2. Esta Convenção também será aplicável a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente introduzidos, seja em adição aos impostos já existentes, ou em sua substituição. **As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão mutuamente de qualquer modificação que tenha ocorrido em suas respectivas legislações tributárias, especialmente no que se refere ao Artigo 23, parágrafo 7.**

Todavia, nesses dois casos, o Estado Brasileiro, a quem compete celebrar os ADTs, não notificou as contrapartes de que a CSLL passava a compor a relação de tributos visados pelo acordo. Isso não é fruto de esquecimento ou omissão, pois, em outros casos, foi celebrado Protocolo para fazer incluir a CSLL no rol dos tributos visados pelo ADT, como por exemplo, nos ADTs Brasil-Portugal e Brasil-Bélgica. Assim, entendo que somente após a notificação formal do Estado Brasileiro, a CSLL passaria a ser tributo visado pelos ADTs em tela.

Alega a recorrente que a Espanha e a Áustria, hoje, já consideram o crédito da CSLL paga aqui no Brasil, o que significaria que, para esses países, a CSLL já faz parte do rol de tributos visados pelos respectivos ADTs. Ora, a recorrente não trouxe a prova do alegado, ademais, há necessidade de se verificar se isso não deriva de lei doméstica desses países. Vejam que, no Brasil, não é por força de ADT que é permitido que o imposto de renda pago na Espanha ou na Áustria deduza a CSLL gerada pela mesma base, mas por expressa disposição da lei doméstica.

Por sua vez, a ressalva feita pelo Estado Brasileiro ao Parágrafo 2 do Artigo 2 da Convenção Modela da OCDE, conforme bem apontado no acordão recorrido, traduz a vontade do Estado Brasileiro de não alargar o conceito de imposto sobre a renda, para fins de alcance dos ADTS celebrados.

Em suma, entendo que nada impede que a CSLL passe a ser incluída no rol dos tributos visados nos ADTs em tela, mas, para tanto, há necessidade de o Estado Brasileiro notificar o outro país signatário, pois os ADTs celebrados anteriormente à instituição da CSLL não poderiam lhe ser aplicados automaticamente, sem que as partes anuíssem com a inclusão da CSLL entre os impostos visados pelo acordo. Por essas razões, voto por negar provimento ao recurso nesse ponto.

Em face do exposto, voto por:

- i- negar provimento ao recurso de ofício; e
- ii- dar provimento parcial ao recurso voluntário, para:

- 
- a. cancelar os autos de infração do IRPJ (a fls. 3209) e CSLL ( a fls. 3225), relativos às glosas de exclusões do lucro líquido a título de despesas com o PAT; e
  - b. manter o auto de infração da CSLL (a fls. 3218), relativo à glosa de exlcusão da base de cálculo de valores referentes a rendimentos auferidos em aplicações em títulos no exterior.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator

CÓPIA